COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2011/12 - Afwijking inzake functionele valuta: praktische implicaties en procedure

Advies van 4 mei 2011

I. Omrekening van activa, passiva, kosten en opbrengsten naar aanleiding van het verkrijgen van de afwijking inzake functionele valuta tijdens het boekjaar
II. Afwijkingsaanvragen ingediend door vennootschappen die nog geen jaarrekening neergelegd hebben
III. Aanvragen tot verlenging van de afwijking inzake functionele valuta

Inleiding

De procedure voor het vragen van afwijkingen wordt vastgelegd in artikel 14 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975 en in artikel 125, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen.

In uitzonderlijke gevallen is het opstellen van een jaarrekening in euro niet aangewezen omdat dit, als gevolg van de hierdoor ontstane wisselkoers- of omrekeningsverschillen, een vertekend beeld zou geven van de economische werkelijkheid.[1] In advies 117/3 Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro heeft de Commissie de voorwaarden van dergelijke vragen tot afwijking gekaderd.[2] Dit advies werd aangevuld met advies 2009/10 voor wat de bepaling van de functionele valuta bij financieringsvennootschappen betreft.

Het lijkt de Commissie evenwel raadzaam om enige aanvullende verduidelijking te verschaffen.[3]

I. Omrekening van activa, passiva, kosten en opbrengsten naar aanleiding van het verkrijgen van de afwijking inzake functionele valuta tijdens het boekjaar

In de loop van 2010 werd een advies gepubliceerd omtrent de verwerking van de omrekeningsverschillen ontstaan bij de omrekening van het kapitaal naar aanleiding van het verkrijgen van de afwijking inzake functionele valuta.[4]

De Commissie wees er in dit advies reeds op dat ondernemingen waaraan de afwijking inzake functionele valuta wordt verleend enerzijds hun boekhouding kunnen voeren in de functionele valuta vanaf de datum van de omzetting van het maatschappelijk kapitaal in deze munteenheid. De omrekening van zowel het kapitaal alsook van de overige op dat moment aanwezige elementen van de balans en de resultatenrekening gebeurt in dat geval op hetzelfde tijdstip en aan de koers op die datum.

Anderzijds blijkt dat door vennootschappen het maatschappelijk kapitaal soms reeds wordt omgezet in de functionele valuta tijdens het boekjaar dat voorafgaat aan het boekjaar waarin de boekhouding in deze functionele valuta zal worden gevoerd. In dit geval wordt het maatschappelijk kapitaal omgezet in de functionele valuta aan de wisselkoers die geldt op datum van de notariële akte. Eventuele omrekeningsverschillen die hierdoor ontstaan worden verwerkt zoals uiteengezet in advies 2010/4.

Aan de Commissie werd bijkomend de vraag gesteld om enige verduidelijking te geven omtrent de omrekening van de overige actief- en passiefelementen van de balans en de elementen van de resultatenrekening, wanneer aan een vennootschap, waarvan het maatschappelijk kapitaal reeds eerder was omgezet, pas in de loop van het boekjaar de toelating wordt verleend om haar boekhouding in een andere munt te voeren.

Wat betreft de omrekening van de overige bestanddelen van de balans en de resultatenrekening, is de Commissie in dergelijk geval van mening dat in beginsel de gevolgen van de wijziging van de functionele valuta prospectief moeten worden verwerkt. Ondernemingen die in de loop van het boekjaar een afwijking krijgen, dienen bijgevolg alle reeds bestaande posten van de balans en resultatenrekening om te rekenen naar de nieuwe functionele valuta op basis van de wisselkoers op de datum waarop de wijziging van functionele valuta heeft plaatsgevonden.[5]

De Commissie staat toe dat de omzetting gebeurt op datum van de openingsbalans en tegen de koers die op dat moment van kracht is (slotkoers), op voorwaarde dat op die datum voldaan is aan de voorwaarden voor het verkrijgen van de afwijking[6] en mits inachtneming van het principe van onveranderlijkheid zoals geformuleerd in artikel 7, § 2 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975.[7]

Voor de verrichtingen die in het lopende boekjaar, maar vóór het verkrijgen van de afwijking, reeds plaatsvonden in de nieuwe functionele valuta, dient geen omzetting meer gedaan te worden. Zij worden opgenomen in de rekeningen aan de oorspronkelijke waarde, aangezien door de Commissie wordt aangenomen dat de boekhouding vanaf de eerste dag van het boekjaar, waarvoor de afwijking werd verkregen, wordt gevoerd in de nieuwe functionele valuta. De overige verrichtingen die tijdens het boekjaar werden uitgevoerd in euro worden

geconverteerd tegen de wisselkoers op datum van de transactie.[8]

II. Afwijkingsaanvragen ingediend door vennootschappen die nog geen jaarrekening neergelegd hebben

Voor afwijkingsaanvragen die worden ingediend door vennootschappen die nog geen jaarrekening hebben neergelegd op het moment waarop zij hun aanvraag tot het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro indienen, zal de Commissie aan de Minister adviseren om, indien is voldaan aan de voorwaarden, de afwijking slechts toe te kennen voor één boekjaar.

In het bijzonder ontvangt de Commissie regelmatig aanvragen vanwege vennootschappen in oprichting die hun boekhouding wensen te voeren en hun jaarrekening wensen op te stellen in een andere munt dan de euro. Het advies van de Commissie zal in dit geval slechts worden gegeven voor het eerste boekjaar van de vennootschap. Bovendien geldt in dergelijk geval als bijkomende voorwaarde dat de vennootschap in oprichting samen met haar aanvraag tot afwijking een kopie van het ontwerp van haar oprichtingsakte overmaakt.

III. Aanvragen tot verlenging van de afwijking inzake functionele valuta

Wenst de vennootschap voor latere boekjaren een verlenging van de haar verleende afwijking te bekomen, dan dient de vennootschap bij haar verzoek, gericht tot de bevoegde Minister, de gegevens te verstrekken die toelaten te beoordelen of de voorwaarden die ten grondslag liggen aan de voorheen verleende afwijking, nog steeds vervuld zijn.

In dit verband wenst de Commissie het belang te benadrukken van de verwijzing in de toelichting bij de jaarrekening naar de afwijking die de vennootschap reeds eerder werd verleend door de betrokken Minister. Bij deze verwijzing in de toelichting dient door het bestuursorgaan van de vennootschap bevestigd te worden dat de redenen waarom de afwijking werd verleend, onverkort van toepassing zijn op de betrokken jaarrekening.[9] Laat het bestuursorgaan na deze vermelding op te nemen, dan zal de Commissie de Minister adviseren om de verlenging van de afwijking voor het voeren van de boekhouding en het opmaken van de jaarrekening in de toegepaste functionele valuta, niet toe te staan.

Daarenboven moet de aanvraag tot verlenging van de afwijking tot het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro, ingediend worden in de loop van het boekjaar waarvoor de afwijking gevraagd wordt. De Commissie adviseert de Minister de verlenging te weigeren, wanneer de aanvraag laattijdig (dus na afsluitingsdatum van het betrokken boekjaar) wordt ingediend.

---

1 CBN-advies 117/2 “Munt waarin de boekhouding moet worden gevoerd en de jaarrekening opgesteld”, Bulletin CBN nr. 7, juni 1980, 2-4.

2 CBN-advies 117/3 “Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro”, Bulletin CBN nr. 49, juni 2009, 47-53.

3 CBN-advies 2009/10 “Bepaling van de functionele valuta bij financieringsvennootschappen”, Bulletin CBN nr. 52, maart 2010, 19-22.

4 CBN-advies 2010/4 – Omrekeningsverschillen ontstaan bij omrekening van het kapitaal naar aanleiding van het verkrijgen van de afwijking inzake functionele valuta, Bulletin CBN nr. 54, oktober 2010, 21-24.

5 Zie ook IAS 21, paragraaf 35.

6 Dit houdt in het bijzonder in dat het maatschappelijk kapitaal vennootschapsrechtelijk op dat moment reeds is uitgedrukt in de vreemde munt. De omzetting van het kapitaal in de functionele valuta vindt plaats bij notariële akte en kan bijgevolg niet gebeuren met terugwerkende kracht.

7 Zie ook CBN-advies 174/1 “Beginselen van een regelmatige boekhouding”, Bulletin CBN, nr. 38, februari 1997, p. 2-32

8 Van zodra de onderneming immers haar boekhouding in de functionele valuta voert (i.e. bij aanvang van het boekjaar waarin de afwijking werd toegestaan), zal, voor de opname en de verwerking van transacties die niet plaatsvinden in de functionele valuta van de onderneming, advies 152/1 “Boekingen van deviezenverrichtingen en verwerking van tegoeden en verplichtingen in deviezen in de jaarrekening” van toepassing zijn.

9 CBN-advies 117/3 “Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro”, Bulletin CBN nr. 49, juni 2009, 47-53